

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 15320081152196

UDC_____

厦门大学

硕 士 学 位 论 文

人力资本分类及企业会计核算研究

Research on Classification of Human Capital and
Enterprise Accounting

金超

指导教师姓名: 张兴祥 助理教授

专 业 名 称: 管理经济学

论文提交日期: 2011-04

论文答辩时间: 2011-06

学位授予日期: 2011-06

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2011 年 04 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博士论文摘要库

摘 要

本文对人力资本在经济学和会计学领域的研究成果作了梳理,从现代企业理论、产权理论和马克思主义经济学的角度阐述了人力资本计入企业会计核算体系的必要性,并在此基础上对人力资本的类型作了划分。根据不同类型人力资本在可抵押性和剩余索取权上的异质性,本文将一般性人力资本和特殊性人力资本分别确认为企业的负债和资产,对现有的人力资本会计研究中笼统地将所有类型的人力资本全部归入负债或者资产的做法作了改进。

对于一般性人力资本,本文采用未来报酬折现法确定其初始价值,并计入人力资本负债科目;对于特殊性人力资本,因其价值不能直接加以估计,所以本文采取差额法计算:先估算出全部人力资本的当期价值,再扣除一般性人力资本的价值,从而得出特殊性人力资本的总价值。在此基础上,本文通过岗位分析计算出岗位调整系数,通过绩效考核计算出绩效调整系数,将总体的特殊人力资本价值分解为个体的人力资本。

人力资本的存量并不是一成不变的。人力资本的折旧、人力资本在职培训和人力资本的新增和退出均会导致人力资本存量的变化。本文对这三种情况的会计处理作了具体分析和论述。最后,本文对一般性人力资本和特殊性人力资本的会计处理过程作了示例说明,兼顾了理论性、实用性和操作性。

建立科学合理的人力资本核算制度,才能充分调动各类人才的积极性和创造性,才能将我国丰富的人力资源转化为巨大的人力资本优势。因此,为适应新经济环境下对人力资本核算的要求,革新企业财务制度,建立科学合理的人力资本财务制度并将其纳入现代财务体系中,实乃大势所趋。

关键词: 人力资本会计; 一般性人力资本; 特殊性人力资本; 后续计量

Abstract

This paper combines the research of human capital in economics and accounting, elaborate the necessity of human capital included in enterprise accounting system from the modern theory of firm, property right and the Marxist economics. On this basis, this paper divides the human capital into different types. Depending on to which degree of human capital can be secured and the power of residual claim, the general human capital and the special human capital are recognized as liabilities and assets of enterprises respectively, this improves the existing human capital accounting which classifies all types of human capital as liabilities or assets in general terms.

For the general human capital, we use the discounted future returns to determine its initial value, and include it into human capital liabilities; For the special human capital, its value can not be estimated directly, so we take the Balance Method: first estimate the current value of all human capital, after deducting the value of general human capital, to arrive at the total value of the special human capital. On this basis, the paper calculates the position adjustment factor and performance evaluation adjustment factor by position and performance analysis. In this way, the overall value of the specific human capital is divided into the individual's human capital.

The stock of human capital is not static. Depreciation of human capital, on-the-job training and the entering and existence of human capital will lead to the changes in the stock of human capital. This paper analyses and discusses the accounting treatment for these three situations. Finally, this paper illustrates the accounting process of the general human capital and the special human capital, taking the theoretical value, practical value and operational value into account.

Only by establishing a scientific and rational human capital accounting system, can we fully mobilize the enthusiasm and creativity of all kinds of talents to enrich our country's huge human resources into human capital advantage. Therefore, in order to adapt to the human capital accounting requirements in new economic environment, innovative enterprise financial system, establishing a scientific and rational human capital and integrates it into the modern financial system are irresistible.

Key words: human capital accounting; general human capital; special human capital; subsequent measurement

目 录

第一章 研究背景	1
第一节 选题依据	1
第二节 选题意义	2
第三节 文献综述	2
一、国外研究文献综述	2
二、国内研究文献综述	10
第四节 本文的创新与难点	13
一、创新	13
二、难点	13
第二章 人力资本会计确认的理论依据	15
第一节 人力资本参与分配的必要性	15
一、现代企业理论	15
二、人力资本产权及交易理论	16
三、马克思主义劳动价值论	17
第二节 人力资本分类与会计归属	18
一、人力资本分类的可行性	18
二、人力资本的分类方法	19
三、本文采取的分类法	20
第三章 人力资本的初始确认	23
第一节 不同人力资本类型的初始价值确认法	23
一、一般型人力资本	23
二、专用型人力资本	23
第二节 岗位评估	27
一、岗位评估的概念	27
二、岗位评估的方法	27
三、海氏分析法的具体应用：	28
四、海氏分析法应用实例	33

第三节 绩效考核·····	34
一、绩效考核的主要方法·····	34
二、不同人力资本类型的绩效考核·····	36
第四章 人力资本的后续计量·····	48
第一节 人力资本的教育培训·····	48
一、人力资本的专用性·····	48
二、人力资本投资分析·····	49
第二节 人力资本的折旧·····	54
一、人力资本折旧的理论依据·····	54
二、人力资本折旧的形式·····	54
三、人力资本的收益期·····	55
四、不同类型人力资本折旧的计算·····	55
第三节 人力资本的新增与退出·····	56
一、人力资本新增·····	56
二、人力资本的退出·····	57
第五章 人力资本会计核算实务操作范例·····	59
第一节 一般性人力资本的会计处理·····	59
第二节 专用性人力资本的会计处理·····	60
第三节 企业家人力资本的会计计量·····	61
结 论·····	64
参考文献·····	65

Contents

Chapter1: Background	1
1.Topic Selection Basis	1
2.Significance Of The Topic	2
3. Literature Review	2
3.1 Foreign Literature.....	2
3.2 Domestic Literature	10
4.Innovation And Difficulty.....	13
4.1 Innovation.....	13
4.2 Difficulty	13
Chapter2: Theoretical Basis For Accounting Recognition Of Human Capital ..	15
1. Necessity For Human Capital To Participate In Allocation Of Profits	15
1.1 Modern Firm Theory.....	15
1.2 Human Capital Theory Of Property Rights And Its Transactions .	16
1.3 The Marxist Theory Of Labor Value	17
2. Classification And Accounting Attribution Of Human Capital	18
2.1 The Feasibility To Sort Human Capital	18
2.2 The Classification Of Human Capital.....	19
2.3 The Classification Adopted In This Paper	20
Chapter3: Initial Accounting Recognition Of Human Capital	23
1. Different Ways To Recognize Different Types Of Human Capital	23
1.1 The General Human Capital.....	23
1.2 The Special Human Capital	23
2. Job Evaluation.....	27
2.1 Concept	27
2.1 Methods.....	27
2.3 The Application Of Guide Chart-Profile	28
2.4 Example Of Guide Chart-Profile.....	33
3. Performance Assessment	34
3.1 Main Methods.....	34
3.2 Performance Assessment Of Different Types Of Human Capital	36

Chapter4: Subsequent Measurement Of Human Capital	48
1. Education And Training Of Human Apital	48
1.1 Specific Human Capital.....	48
1.2 The Investment Analysis Of Human Capital.....	49
2. Depreciation Of Human Capital	54
2.1 The Theoretical Basis For The Depreciation Of Human Capital.....	54
2.2 The Form Of The Depreciation Of Human Capital	54
2.3 The Benefit Period Of The Human Capital.....	55
2.4 Different Types Of Calculation Of Depreciation Of Human Capital	55
3. The Enter And Exit Of Human Capital.....	56
3.1 The New-Added Human Capital	56
3.2 The Exit Of Human Capital.....	57
Chapter5: Human Capital Accounting -- Practical Operation Example	59
1. The Accounting Operation Of The General Human Capital.....	59
2. The Accounting Operation Of The Special Human Capital	60
3. The Accounting Operation Of The Entrepreneurs Human Capital.....	61
Conclusion	64
References	65

第一章 研究背景

第一节 选题依据

现代经济增长理论已经逐渐由崇尚物资资本积累的资本决定论向重视知识积累的人力资本核心论转化。随着人力资本重要性的不断增强，人力资本产权制度成为学界探讨的热点问题。如何度量人力资本在生产经营中的贡献，从而科学、合理地解决人力资本所有者的剩余索取权以及会计确认和后续的计量问题，是一个十分复杂而又非常重要的研究课题。

财务学对人力资本的核算主要采取成本法和价值法进行核算，但这两种方法均存在不足：成本法符合一般的会计计量原则，但笼统地将人力资本视为人力资本投资的货币支付，有悖资本的本质属性，会导致人力资本价值的严重低估；另一方面，由于存在信息不对称、经理市场的缺失及不确定性等原因，价值法也很难合理确定不同类型人力资本的入账价值，有违会计计量的真实性、确定性原则。

由于社会、历史、理论等方面的原因，我国的人力资本会计核算长期处于凝固状态。在现行的财务制度中，并未体现人力资本的贡献及其价值分享。这种现行的人力资本核算制度显然不利于鼓励人力资本投资、促进人力资本积累。在当前转变经济发展方式、促进产业结构优化升级的经济改革大背景下，惟有抓住新一轮世界科技革命带来的战略机遇，加快自主创新，将经济增长由主要依靠增加物质资源消耗向主要依靠科技进步、劳动者素质提高、管理创新转变，才能为经济不断迈上新台阶、长期保持平稳较快发展创造条件。显然，在这一转变中，人力资本要素具有关键的战略性作用。

我国目前的劳动力占世界劳动力总量的 26%，然而，有关资料显示，国内人力资本对经济增长的贡献率大约为 35%，相比之下，发达国家这一比率大约为 75%。由此可见，中国人力资本对经济增长的贡献仍然有很大的提升空间，是中国今后转变经济发展方式、推动经济又好又快发展的必然着力点。将我国丰富的人力资源转化为巨大的人力资本优势，建立起数量充足、结构合理、充满活力的高素质人才队伍，必然需要一套适应新时期社会主义市场经济体制的人才管理体制，才能充分调动各类人才的积极性和创造性。合理的人力资本核算制度对于建立科学合理的人才管理体制意义重大。因此，为适应新经济环境下对人力资本核

算的要求，革新企业财务制度，建立科学、合理的人力资本财务制度并将其纳入现代财务体系中，实乃大势所趋。

第二节 选题意义

本文将经典人力资本理论和财务会计核算方法结合起来，通过区分受教育年限、工作技能等因素，在岗位分析的基础上，将人力资本分为专有性人力资本和一般性人力资本两种基本类别，分别对这两种类型人力资本的性质加以阐述。专有性人力资本，主要指企业高层管理人员和专家，这部分人员一般享有企业的剩余索取权，对这部分人员进行人力资本的投资具有明显的增值效应，应采用价值法确认其初始价值，并作为所有者权益计入资产负债表。而一般性人力资本，主要指企业的普通员工，这部分人力资本增值效应较小，可替代性较强，可以按照成本法进行初始确认计量，计入资产负债表的负债部分。在这一基础上，根据贝克尔（G. Becker）的在职培训模型，本文对人力资本的培训成果进行后续的动态价值确认。人力资本核算体系的基本组成为：

专有性人力资产 + 一般性人力资产 + 物质资产 = 财务负债 + 一般性人力资产所有者负债 + 物质资本权益 + 专有性人力资本所有者权益。

其中，一般性人力资产=初始确认的一般性人力资本负债+一般培训增加的一般性人力资本负债-折旧；专有性人力资本权益=初始确认的专有性人力资本所有者权益+特殊培训增加的人力资本所有者权益-折旧。

通过这样的划分，将人力资本各组成部分的财务性质加以明确，分别采用不同的估计和折旧方法，可以完善、优化我国现行的人力资本核算体系，进一步优化现行的企业会计体系，鼓励人力资本投资，促进知识经济良性发展。

第三节 文献综述

一、国外研究文献综述

20 世纪 60 年代初，现代人力资本理论的奠基者之一舒尔茨（T.W. Schultz）首次系统地提出了人力资本的概念，他认为人力资本是个人具备的才干、知识、技能和资历，是人类自身在经济活动中获得收益并不断增值的能力。此后，人力资本理论各个分支的理论研究层出不穷。人力资源会计（Human Resource

Accounting) 作为其中的一个研究方向, 是由美国密西根大学的赫曼森 (R. H. Hermanson) 在 1964 年开创的。人力资源会计作为人力资本会计的前身, 和人力资本会计既有联系又有区别。人力资源反映的是人的自然属性, 而人力资本则更多地强调人在后天的学习实践中形成的一种可以带来未来收益的才干, 是作为一种获利手段存在的、侧重于反映人力资本投资的成果。本文研究的内容, 是建立在对初始人力资源进行后续投资前提假设之下的, 所以应当归属于人力资本会计的范畴。

国外学者对贴近财务方面的人力资本问题的研究, 大多集中在人力资本估价、人力资本投资的成本收益分析、人力资本剩余索取权分配激励、人力资源会计计量等方面。

1. 人力资本估价

人力资本的估价方法主要有内部竞标法、经济价值法、非购入商誉法、随机报酬法、工资报酬法、自由现金流量贴现法。其中内部竞标法则抛弃了人力资本的同质性假设, 认为人力资源的稀缺性需要由企业的内部“人才市场”来确定人力资本价值。而经济价值法、非购入商誉法和随机报酬法均是以人力资本的预期贡献作为其价值确定的基础。工资报酬法则是基于员工所获工资与其对组织的贡献呈正相关的假设。

赫奇米恩和琼斯 (James S. Hekimian & Curtis Jones, 1967) 最早提出了内部竞标法 (Competitive Bidding Method), 这种计量方法假定只有稀缺的人力资源才有价值, 组织内部对该稀缺资源进行内部投标竞价, 最高出价就是该人力资源的价值。¹

弗兰霍尔茨 (Famholtz, 1968) 提出了经济价值法 (Economic Value Method), 这一人力资源估价方法认为人力资源的价值是由它所带来的未来收益决定的, 将企业未来各期的收益折现并乘以人力资本投资占总投资的比例, 即可计算出人力资本的价值。²

赫曼森 (Roger. H. Hermanson, 1969) 提出了另一种人力资本的计算途径——非购入商誉法 (Unpurchased Goodwill Method)。这种方法认为企业的超额利润来自人力资源价值的资本化, 人力资本的价值就是将本企业的超额收益作为永

续年金按照行业必要报酬率贴现所得的金额。³

巴鲁克·列夫和阿巴·舒瓦茨(Baruck Lev & Aba Schwartz, 1971)认为人力资源的价值是其未来工资收入的贴现,在这一基础上,他们提出了工资报酬法(Human Capital Method)。⁴⁵

多姆达朗(Damodaran, 1996)认为人力资本是驱动企业价值的关键因素,特定人力资本的存续与否会导致企业的价值的巨大差异,因此自由现金流量贴现法(The Free Cash Flow Approach)将存在或不存在特定人力资本两种情况下的自由现金流量分别按加权平均资产成本(WACC)贴现,他将计量得出的企业价值之差作为特定人力资本的价值。⁶

上述方法都存在或多或少的缺陷。内部竞标法虽然有利于促进人力资本的最优配置,但是由于信息不对称或者内部岗位专属性等因素,在实际应用中局限也较大。以预期人力资本贡献确定人力资本的入账价值,虽然赋予了人力资本权益内涵,但是在企业利润为0或者负数时,会导致人力资本的严重低估。工资报酬法在实际应用中容易获得数据,操作难度较小,但是工资报酬法将耗费的工资视为人力资源价值的决定因素,不符合“工资是人力资本耗费的补偿”这一通常的逻辑。

2. 人力资本投资收益分析

人力资本投资一般包括人力资本的形成和人力资本的维护两个方面。正规的学校教育、在职培训、父母对子女的教育养护、健康投资、劳动者的地区迁徙等活动均符合人力资本投资的定义,但它们在人力资本的形成效果上存在差异。

(1) 正规学校教育

正规学校教育是最典型的人力资本投资。

20世纪60年代以前的传统观点认为,对义务教育以后的教育需求属于个人消费,并在很大程度上取决于个人爱好、家庭收入以及用学费支出表示的教育“价格”。

舒尔茨(T. W. Schultz, 1961)认为机会成本是学生教育成本的重要组成部分,应当根据教育投资的相对成本收益率安排教育投资体制。在《教育的经济价值》(1963)一书中,舒尔茨阐述了教育在促进经济增长方面的作用、教育的成本费用与收益、教育的收益率等,认为学校教育已成为美国1930以来经济增长的主

要源泉。⁷

爱德华·丹尼斯(Edward F·Denison, 1962)在《美国经济增长因素和我们面临的选择》中指出,若经济增长率为2.93%,扣除资本变动因素的作用0.43%、劳动力因素变化的作用1.57%、企业规模、投资方面的因素的影响作用0.34%,最后就剩下了0.59%这个余量。丹尼森把这个余量归因为知识的进展和应用的影响,即人力资本教育的经济贡献。⁸此外,他在另一部著作《为何存在增长率差异》(1967)中进一步阐述道:教育水平与教育年限的增加会导致劳动者工作意愿的提高和工作时间的延长,教育的这一效应应当视同人力资本量的增加。

赫伯特·吉蒂斯和萨缪尔·鲍尔斯(Herbert Gintis & Samuel Bowles, 1976)认为,教育的生产率效应不仅来自认知能力的改善,也来自于个性开发形成的个人品质和性格特征,不应过度强调教育的技能内容,而应当同时重视形成一个守纪律、服从、有良好纪律的劳动力队伍。⁹

毕晓普(Bishop, 1992)认为不同的教育类型对于人力资本的效率提高作用不同。其中数学能力是决定各类职业(除操作工外)劳动者工作表现的最重要因素,口头表达能力对文秘和服务类工作有重大影响,在劳动者参与管理的情况下,由数学学习中取得的思考、推理和解决问题的能力都会导致劳动生产率的提高。

(2) 在职培训

在职培训是增进与维护人力资本有效性的重要手段。在职培训包括很多类型,包括脱产学习、半脱产学习、学徒制、干中学,甚至还包括劳动者在生产过程中相互影响导致的生产能力的提高。

加里·贝克尔(G. Becker, 1962)对在职培训与收入分配的关系作了深入的研究,他首创性地将在职培训分为一般培训与特殊培训。一般培训将提高接受培训劳动者的未来边际生产力,即培训后的劳动者在与相同要素结合会产生更多的边际产品。特殊培训是只受培训者的知识、技能等人力资本增进后产生的价值,在很大程度上是专属于提供培训的企业的。在一般培训下,由受训者支付培训费用。而在特殊培训下,企业成为培训费用的承担者。

奥塔拉(Leenamaija Ojala, 1994)将在职培训中形成的能力分为操作能力和战略能力两类,后者对于提高专业技术人员和管理人员的工作效率存在重大意义。

（3）其他人力资本投资活动

劳动力迁移也是重要的人力资本投资活动。与教育和在职培训不同的是人口流动和劳动力迁移着眼于调整劳动力资源所处的行业 and 空间范围,实现对现存劳动力的充分利用,通过再组合、再分配实现效率的提升

此外,通过对健康投资等活动也可以产生“非知识效应”,间接地促进产出的增长。由于这部分与本文的研究内容关系不大,这里不再赘述

3. 人力资本分享企业产权问题

企业产权包括企业的剩余索取权和剩余控制权两个方面。人力资本作为一种特殊的资本形态,由于知识经济的推动促进,人力资本主体的谈判地位逐渐提高,使其获得完整的企业产权的条件日渐成熟。人力资本产权理论是人力资本财务问题的研究基础。人力资本产权的相关理论很多,其中 20 世纪 70 年代兴起的新制度经济学学派经济学家的贡献尤为显著。

（1）团队生产理论

阿尔钦和德姆塞茨 (Alchian & Demsetz, 1972) 创立了团队生产理论,为了避免团队成员偷懒,必须引入监督者,监督者享有剩余索取权。这种理论阐述了特殊性人力资本获得剩余控制权和剩余索取权的原因,但不能真正回答广泛建立人力资本产权制度的原因。

（2）委托代理理论

哈特 (Hart, 1986) 和斯蒂格利茨 (Stiglitz, 1979) 认为,由于信息不对称和监督成本的存在,必须给企业中的关键人力资本股权激励,即管理型人力资本持有企业股份,享有相应的剩余索取权和剩余控制权。但这一理论对人力资本产权的研究分析主要是针对在物质资本为主导的前提下为增进物质资本主体的利益如何对股权结构进行调整,并非真正关注人力资本的产权问题。

（3）交易费用理论

威廉姆森 (Oliver E. Williamson, 1991) 继承科斯 (Coase) 的思想,将交易理论这一概念进行了拓展,认为企业内部也有可能产生交易费用,人力资本和其他的专用资产一样容易遭到套牢和敲竹杠等机会主义行为的侵害,应当通过纵向一体化或者签订长期合约降低这种交易费用,同时,建立适当的雇员参与制也会起到改进企业效率的作用。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库